

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 18. decembra 2014 (*)

„Návrhy na zažatie prejudiciálneho konania – DPH – Šiesta smernica – Prechodný režim obchodu medzi členskými štátmi – Tovar odoslaný alebo prepravený v rámci Spoločenstva – Podvod spáchaný v členskom štáte doručenia – Zohľadnenie podvodu v členskom štáte odoslania – Zamietnutie uplatnenia práv na odpúť, oslobodenie alebo vrátenie – Absencia ustanovení vnútroštátneho práva“

V spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13,

ktorých predmetom sú návrhy na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 22. februára a 8. marca 2013, doručené Súdnemu dvoru 18. marca a 2. apríla 2013, ktoré súvisia s konaniami:

Staatssecretaris van Financiën,

proti

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (C-131/13),

a

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13),

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia S. Rodin (spravodajca), A. Borg Barthet, E. Levits a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. júna 2014,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof, v zastúpení: A. de Ruiter,
- Turbu.com BV a Turbu.com Mobile Phone's BV, v zastúpení: J. Vetter, advocaat,
- holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman, C. Schillemans a B. Koopman, splnomocnené zástupkyne,

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
 - vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Christie a S. Brighthouse, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Moser, QC, a G. Peretz, barrister,
 - Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a A. Cordewener, splnomocnení zástupcovia,
- po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. septembra 2014,
- vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 17 ods. 2 a 3 a článku 28b A ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10 apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov, ktorých účastníkmi sú Staatssecretaris van Financiën (ďalej len „Staatssecretaris“) na jednej strane a Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (ďalej len „Italmoda“) na druhej strane, pokiaľ ide o prvý spor, Staatssecretaris na jednej strane a Turbu.com BV (ďalej len „Turbu.com“) na druhej strane, pokiaľ ide o druhý spor, a Turbu.com Mobile Phone's BV (ďalej len „TMP“) na jednej strane a Staatssecretaris na druhej strane, pokiaľ ide o tretí spor, v súvislosti s odmietnutím oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH), odpôtu DPH alebo vrátenia DPH vo vzťahu k týmto spoločnostiam z dôvodu úasti na podvode v oblasti DPH.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 17 ods. 2 písm. a) a d) a ods. 3 písm. b) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 tejto smernice stanovuje:

„2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená[,] aby odpôitala daň, ktorú je povinná zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou,

...

d) [DPH], splatnú podľa článku 28a (1) a).

3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpôet alebo refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] [DPH], referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely:

...

b) transakci[i], ktoré sú oslobodené od dane podľa... ?lánku 28c... A...”

4 ?lánok 28a šiestej smernice stanovuje:

„1. [DPH] podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spolo?enstva uskuto?nené za úhradu na území krajiny zdanite?nou osobou konajúcou ako tak[ou] alebo nezdanite?nou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdanite?ná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na da?ové oslobodenie podľa ?lánku 24 a na ktorú sa nevz?ahujú opatrenia stanovené v druhej vete ?lánku 8 (1) a) alebo v ?lánku 28b (B) (1).

...

3. Interná akvizícia tovaru v rámci spolo?enstva predstavuje akvizíciu práva [Nadobudnutím tovaru v rámci Spolo?enstva sa rozumie získanie práva – *neoficiálny preklad*] disponovať ako majiteľ hnute?ným hmotným majetkom[,] ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do ?lenského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [ktorý bol nadobúdate?ovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo samotným nadobúdate?om alebo na ich ú?et do iného ?lenského štátu, než z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*].

...”

5 ?lánok 28b A tejto smernice, nazvaný „Miesto internej akvizície tovaru v rámci spolo?enstva“ [Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spolo?enstva – *neoficiálny preklad*], spres?uje:

„1. Miesto internej akvizície tovaru v rámci spolo?enstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom ?ase, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukon?í túto akvizíciu. [Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spolo?enstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukon?enia odoslania alebo prepravy nadobúdate?ovi – *neoficiálny preklad*].

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia odseku 1, za miesto nadobudnutia vnútri spolo?enstva podľa ?lánku 28a (1) a) sa bude považovať miesto na území ?lenského štátu, ktorý vydá identifika?né ?íslo pre [DPH], pod ktorým osoba nadobúdajúca tovar uskuto?nila toto nadobudnutie, s výnimkou prípadu, ak osoba, získavajúca tovar nepreukáže, že nadobudnutie podliehalo dani v zhode s odsekom 1.

Ak však nadobudnutie podlieha dani v zhode s odsekom 1 v ?lenskom štáte príchodu expedície alebo transportu [ukon?enia odoslania alebo prepravy – *neoficiálny preklad*] tovaru potom, ?o sa podriadilo dani v zhode s prvým pododsekom, potom zdanite?né množstvo bude zredukované podľa toho ?lenského štátu [základ dane sa primerane zníži v ?lenskom štáte – *neoficiálny preklad*], ktorý vydal identifika?né ?íslo pre da? z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba, získavajúca tovar, uskuto?nila akvizíciu [nadobudnutie – *neoficiálny preklad*].

Na ú?ely použitia prvého pododseku sa nadobudnutie tovaru vnútri spolo?enstva považuje za predmet dane podľa odseku 1, keď boli splnené nasledujúce podmienky:

– nadobúdate? preukáže, že toto nadobudnutie vnútri spolo?enstva uskuto?nil pre potreby následnej dodávky uskuto?nenej v ?lenskom štáte uvedenom v odseku 1 a pre ktorú príjemca

tovaru bol označený ako platca dane v súlade s článkom 28c (E) (3),

– nadobúdateľ splnil povinnosť podať deklaráciu stanovenú v poslednom pododseku článku 22 (6) b).“

6 Článok 28c A uvedenej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek [oslobodení – *neoficiálny preklad*], uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa [akémukoľvek podvodu, úniku – *neoficiálny preklad*] či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako je definované v článku 5, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar [v článku 5, odoslaného alebo prepraveného predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo na ich účet – *neoficiálny preklad*] mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru [ako je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala – *neoficiálny preklad*].“

...“

Holandské právo

7 Uvedené ustanovenia šiestej smernice boli prebraté do holandského právneho poriadku článkami zákonom o dani z obratu (*wet op de omzetbelasting*) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329), najmä článkami 9, 15, 17b a 30 uvedeného zákona v znení vzťahujúcom sa na spory vo veciach samých.

8 Podľa vnútroštátneho súdu holandská právna úprava nestanovuje, že právo na odpis DPH, oslobodenie od DPH alebo vrátenie DPH sa zamietnu za predpokladu, že sa preukáže, že zdaniteľná osoba sa zúčastnila na daňovom podvode, o ktorom vedela alebo mala vedieť.

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-131/13

9 Italmoda, spoločnosť založená podľa holandského práva, pôsobí v oblasti obchodu s obuvou. V prípade skutkových okolností konania vo veci samej, teda od roku 1999 do roku 2000, uskutočňovala aj transakcie týkajúce sa požíťateľného vybavenia. Toto vybavenie, ktoré Italmoda nakúpila v Holandsku a v Nemecku, bolo predané a dodané jej klientom, ktorí boli zdaniteľnými osobami na účely DPH v Taliansku. Tovar pochádzajúci z Nemecka Italmoda nakupovala pod svojím holandským identifikačným číslom pre DPH, čiže išlo o nadobudnutia podliehajúce DPH v členskom štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH v zmysle článku 28b A ods. 2 šiestej smernice, tento tovar však bol prepravený priamo z Nemecka do Talianska.

10 Pokiaľ ide o tovar nadobudnutý v Holandsku, Italmoda podala všetky potrebné daňové priznania a vo svojich daňových priznaniach k DPH odpočítala daň zaplatenú na vstupe. Naopak, čo sa týka tovaru pochádzajúceho z Nemecka, Italmoda nepriznala ani jeho dodanie v rámci Spoločenstva v uvedenom členskom štáte, ani jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva v Holandsku, hoci táto transakcia bola v Nemecku oslobodená od dane. V Taliansku dotknutí nadobúdatelia nepriznali žiadne z týchto nadobudnutí v rámci Spoločenstva a DPH nebola zaplatená. Talianske daňové orgány odmietli priznať uvedeným nadobúdateľom právo na odpočet dane a pristúpili k vymáhaniu dlžnej dane.

11 Holandské daňové orgány, ktoré sa domnievali, že Italmoda sa vedome podieľala na daňovom podvode, ktorého cieľom bolo vyhnúť sa zaplateniu DPH v Taliansku, jej odmietli priznať právo na oslobodenie od dane za dodania v rámci Spoločenstva vykonané v tomto členskom štáte, právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, ako aj právo na vrátenie dane zaplatenej za tovar pochádzajúci z Nemecka, a z tohto dôvodu vydali voči spoločnosti Italmoda tri dodatočné daňové výmery.

12 Rechtbank te Haarlem (súd v Harleme) v prvom stupni vyhovel žalobe spoločnosti Italmoda podanej proti týmto daňovým výmerom a vyzval daňové orgány, aby o spore znovu rozhodli.

13 V nadväznosti na odvolanie podané proti tomuto rozsudku na Gerechtshof te Amsterdam (odvolací súd v Amsterdame) tento súd v rozsudku z 12. mája 2011 zrušil rozhodnutie Rechtbank te Haarlem, ako aj sporné dodatočné daňové výmery, pričom rozhodol, že v tomto prípade nebolo odôvodnené odchyliť sa od bežného režimu vyberania DPH a odmietnuť uplatnenie oslobodenia od DPH alebo nároku na odpočet DPH. Gerechtshof te Amsterdam v tejto súvislosti najmä zohľadnil skutočnosť, že k podvodu nedošlo v Holandsku, ale v Taliansku, a že Italmoda v prvom z týchto členských štátov dodržala všetky formálne zákonné podmienky týkajúce sa uplatnenia oslobodenia od dane.

14 Staatssecretaris van Financiën podal proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd). Tento súd poukazuje najmä na to, že v období relevantnom v tejto veci uplatnenie oslobodenia od dane alebo práva na odpočet nepodliehalo v holandskom práve podmienke, že zdaniteľná osoba vedome nespolupracovala na podvode v oblasti DPH alebo na transakcii daňového úniku. Vyvstáva teda otázka, či vedomá spolupráca na takomto podvode bráni právu na vrátenie DPH v prípade neexistencie akéhokoľvek ustanovenia v tomto zmysle vo vnútroštátnom práve.

15 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Musia vnútroštátne orgány a súdy na základe práva Únie odoprieť uplatnenie oslobodenia od DPH v prípade dodania v rámci Spoločenstva, práva na odpočet DPH pri kúpe tovaru, ktorý bol po kúpe odoslaný do iného členského štátu, alebo vrátenie DPH, ktoré vyplýva z uplatnenia článku 28b A ods. 2 druhej vety šiestej smernice, keď sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že v súvislosti s predmetným tovarom ide o podvod v oblasti DPH a zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa na ňom zúčastňovala, ak vnútroštátne právo za týchto okolností nestanovuje možnosť odopretia oslobodenia od dane, odpočtu dane alebo vrátenia dane?

2. Treba v prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku odoprieť uvedené oslobodenie od dane, odpočet dane alebo vrátenie dane aj vtedy, keď k podvodu v oblasti DPH došlo v inom členskom štáte (ako je členský štát, z ktorého bol tovar odoslaný) a zdaniteľná osoba o tomto podvode vedela alebo mala vedieť, zatiaľ čo táto zdaniteľná osoba v členskom štáte, z ktorého bol tovar odoslaný, splnila všetky (formálne) požiadavky, ktorými vnútroštátne právo podmieňuje

oslobodenie od dane, odpôčet dane alebo vrátenie dane, a daňovým orgánom tohto členského štátu stále poskytovala všetky potrebné informácie o tovare, odoslaní a kupujúcich usadených v členskom štáte určenia tovaru?

3. Čo sa má v prípade zápornej odpovede na prvú otázku rozumieť pod slovným spojením „nadobudnutie podliehalo dani“ uvedeným v článku 28b A ods. 2 prvej vety šiestej smernice: vyúčtovanie DPH, ktorá je v členskom štáte určenia splatná z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, v predpísanom daňovom priznaní DPH spolu s dôkazmi, alebo – v prípade neexistencie takého vyúčtovania – prijatie opatrení zo strany daňových orgánov členského štátu určenia na nápravu neexistencie vyúčtovania? Je pri odpovedi na túto otázku relevantné, že predmetná transakcia je súčasťou reťazca transakcií, ktorého cieľom je podvod v oblasti DPH v krajine určenia, a že o tom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť?“

Vec C-163/13

16 Turbu.com, spoločnosť založená podľa holandského práva, prevádzkuje veľkoobchod s výpočtovou a telekomunikačnou technikou, ako aj so softvérom.

17 V období od augusta do decembra 2001 Turbu.com uskutočnila určitý počet dodávok mobilných telefónov v rámci Spoločenstva, pričom uplatnila stanovené oslobodenie od dane a odpôčítala DPH zaplatenú na vstupe.

18 Po vyšetrovaní útvarov daňového preverovania holandské daňové orgány usúdili, že Turbu.com sa neprávom domnievala, že na uvedené dodania sa vzťahuje oslobodenie od DPH, a vydali voči tejto spoločnosti dodatočný daňový výmer. Navyše bolo za podvod v oblasti DPH začaté trestné konanie proti okrem iného riaditeľovi spoločnosti Turbu.com, v ktorom bol tento riaditeľ v roku 2005 odsúdený za falšovanie verejnej listiny a podanie neúplného a nepresného daňového priznania.

19 Dodatočný daňový výmer adresovaný spoločnosti Turbu.com bol v nadväznosti na žaloby podané touto spoločnosťou potvrdený v prvom stupni rozhodnutím Rechtbank te Breda (súd v Brede) a následne v odvolacom konaní rozsudkom Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací súd v Hertogenbosch) z 25. februára 2011. V tomto rozsudku uvedený súd usúdil, že je pravdepodobné, že predmetné dodania nie sú v skutočnosti dodaniami v rámci Spoločenstva a že Turbu.com sa dobrovoľne a vedome zúčastnila na podvode v oblasti DPH.

20 Turbu.com podala na Hoge Raad der Nederlanden proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok. Tento súd okrem iného uvádza, že za predpokladu, že sa po vrátení veci odvolaciemu súdu preukáže, že predmetné dodania boli súčasťou série transakcií smerujúcich k obchádzaniu pravidiel DPH a že Turbu to vedela alebo mala vedieť, nastolia sa otázky výkladu práva Únie. V tejto súvislosti si najmä kladie otázku, či sa v prípade podvodu v oblasti DPH má odmietnuť uplatnenie oslobodenia od DPH, hoci vnútroštátne právo neupravuje na tento účel právny základ.

21 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Musia vnútroštátne orgány a súdy na základe práva Európskej únie odoprieť uplatnenie oslobodenia od DPH v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva, keď sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že v súvislosti s dodaním tovaru ide o podvod v oblasti DPH a zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa na ňom zúčastňovala, ak vnútroštátne právo nestanovuje, že oslobodenie sa má za takýchto okolností odoprieť?“

22 TMP, spoločnosť založená podľa holandského práva, pôsobí v oblasti obchodu s mobilnými telefónmi.

23 V júli 2003 uskutočnila dodávky mobilných telefónov v rámci Spoločenstva, pričom uplatnila oslobodenie od dane stanovené na tento účel a požiadala o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu nadobudnutia týchto telefónov od podnikov usadených na území Holandska.

24 Holandské daňové orgány vzhľadom na to, že zistili viaceré nezrovnalosti v daňových priznaniach podaných spoločnosťou TMP, a to tak v súvislosti s transakciami na vstupe, ako aj s uvedenými dodávkami v rámci Spoločenstva, odmietli požadované vrátenie dane. Rozhodnutie zamietajúce toto vrátenie TMP bolo zrušené rozhodnutím Rechtbank te Breda, ktoré bolo zasa zrušené rozsudkom Gerechtshof te 's-Hertogenbosch z 25. februára 2011. Uvedený súd v tomto rozsudku usúdil, že TMP nemohla odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, a to hlavne z dôvodu, že táto spoločnosť vedela alebo mala vedieť, že šlo o transakciu podvodu v oblasti DPH.

25 TMP podala proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden. Tento súd okrem iného uvádza, že za predpokladu, že sa po vrátení veci odvolaciemu súdu preukáže, že predmetné dodania boli súčasťou série transakcií smerujúcich k obchádzaniu pravidiel týkajúcich sa DPH a že TMP to vedela alebo mala vedieť, nastolia sa otázky výkladu práva Únie. V tejto súvislosti najmä poukazuje na to, že v prípade dotknutého zdaňovacieho obdobia holandská právna úprava nepodmieňovala právo na odpočet DPH tým, aby zdaniteľná osoba nebola vedome zapojená do transakcie daňového úniku alebo podvodu v oblasti DPH.

26 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Musia vnútroštátne orgány a súdy na základe práva Európskej únie odoprieť uplatnenie odpočtu dane, keď sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že v súvislosti s dodaním tovaru ide o podvod v oblasti DPH a zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa na ňom zúčastňovala, ak vnútroštátne právo nestanovuje, že právo na odpočet dane za týchto okolností zaniká?“

O prípustnosti návrhov na začatie prejudiciálneho konania

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-131/13

27 V prvom rade Italmoda tvrdí, že prvá otázka položená vo veci C-131/13 je neprípustná, keďže sa týka výkladu vnútroštátneho práva.

28 V tejto súvislosti treba konštatovať, že je zjavné, že uvedená otázka sa netýka výkladu vnútroštátneho práva, ale výkladu práva Únie, najmä ustanovení šiestej smernice.

29 Preto treba zamietnuť námietku neprípustnosti, ktorú podala spoločnosť Italmoda, pokiaľ ide o uvedenú prejudiciálnu otázku.

30 V druhom rade Komisia spochybňuje prípustnosť druhej prejudiciálnej otázky položenej v tejto veci. Predpoklad, na ktorý sa táto otázka vzťahuje, sa netýka tohto prípadu, keďže ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, Italmoda holandské daňové orgány správne neinformovala o dotknutých transakciách.

31 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach

týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť? Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor teda môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanom vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri najmä rozsudky *Budějovický Budvar*, C-478/07, EU:C:2009:521, bod 63; *Zanotti*, C-56/09, EU:C:2010:288, bod 15, ako aj *Melki a Abdeli*, C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27).

32 V tomto prípade, keďže Komisia tvrdí, že v tejto veci nemožno v žiadnom prípade odkazovať na situáciu uvedenú v druhej otázke položenej v tejto veci vzhľadom na to, že *Italmoda* si voči daňovým orgánom členského štátu odoslania predmetného tovaru správne nesplnila všetky povinnosti, ktoré mala v informačnej oblasti, treba uviesť, v prvom rade, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, že tieto povinnosti informovať daňové orgány neboli napokon správne splnené. Vnútroštátny súd má skôr v úmysle vyhovieť predmetnému dôvodu, pretože sa len na základe nedostatku odôvodnenia nestotožňuje s konštatovaním odvolacieho súdu, že došlo k správne informovaniu daňových orgánov, pričom usudzuje, že toto konštatovanie nebolo možné vykonať len z dôvodu, že vyhlásenia spoločnosti *Italmoda* neboli spochybnené.

33 V druhom rade a v tomto kontexte treba zdôrazniť, že predmetom tejto prejudiciálnej otázky je okrem iných prvkov samotná relevantnosť otázky, či boli splnené povinnosti v informačnej oblasti, pri posudzovaní práv na odpočet DPH, oslobodenie od DPH alebo vrátenie DPH. Preto nie je zjavné, že táto otázka má hypotetickú povahu alebo nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej.

34 Z toho vyplýva, že aj druhú otázku položenú vo veci C-131/13 treba považovať za prípustnú.

O prípustnosti návrhov na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-163/13 a C-164/13

35 Komisia tvrdí, že otázky položené vo veciach C-163/13 a C-164/13 sú neprípustné, keďže sa musia považovať za hypotetické. V sporoch vo veciach samých sa totiž ešte neurčili podstatné skutkové a právne okolnosti.

36 Ako bolo pripomenuté v bode 31 tohto rozsudku, podľa ustálenej judikatúry je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť o prejudiciálnych otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie, pokiaľ nie je zjavné, že požadovaný výklad nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené.

37 Treba uviesť, že čo sa týka návrhov na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sú predmetom vecí C-163/13 a C-164/13, ide o takýto prípad.

38 V týchto veciach bol Súdny dvor požiadaný o spresnenie, či a prípadne za akých podmienok sú vnútroštátne orgány a súdy povinné odmietnuť uplatnenie práva na oslobodenie od DPH a na odpočet DPH v prípade podvodu v oblasti DPH.

39 Z odôvodnení rozhodnutí o podaní návrhov na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že *Hoge Raad der Nederlanden* v transakciách sporných vo veciach samých nepreukázal existenciu podvodu v oblasti DPH. Keďže prejudiciálne otázky položené v týchto rozhodnutiach

predpokladajú práve existenciu takéhoto podvodu, tieto otázky treba považovať z hľadiska sporov vo veciach samých za hypotetické.

40 Preto treba prejudiciálne otázky položené vo veciach C-163/13 a C-164/13 vyhlásiť za neprípustné.

O prejudiciálnych otázkach položených vo veci C-131/13

O prvej otázke

41 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či majú vnútroštátne orgány a súdy zamietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa pri dodaní v rámci Spoločenstva podieľa na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, uplatnenie práva na odpodet DPH zaplatenej na vstupe podľa článku 17 ods. 3 šiestej smernice, práva na oslobodenie od DPH upraveného v článku 28c A ods. 2 tejto smernice a práva na vrátenie DPH podľa článku 28b A ods. 2 uvedenej smernice za predpokladu, že vnútroštátne právo neobsahuje ustanovenia upravujúce takéto zamietnutie.

42 S cieľom odpovedať na túto otázku je potrebné na úvod pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný šiestou smernicou (pozri najmä rozsudky Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54, ako aj Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 41).

43 V tejto súvislosti Súdny dvor opakovane zdôraznil, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť právnych noriem Únie (pozri najmä rozsudok Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, bod 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32, a Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26).

44 Súdny dvor z toho po prvé v rámci ustálenej judikatúry týkajúcej sa práva na odpodet DPH upraveného šiestou smernicou vyvodil, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť uplatnenie tohto práva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dotknutá osoba sa tohto práva dovoláva podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri najmä rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, bod 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37, ako aj Maks Pen, EU:C:2014:69, bod 26).

45 Po druhé z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že tento dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudky R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 55, a Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54).

46 Po tretie, ako uviedol generálny advokát v bodoch 50 až 52 svojich návrhov, keďže prípadné zamietnutie uplatnenia práva vychádzajúceho zo šiestej smernice odráža všeobecnú zásadu spomenutú v bode 43 tohto rozsudku, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva upravené právnym systémom Únie, vnútroštátnym orgánom a súdom vo všeobecnosti prináleží takéto zamietnutie v súvislosti s akýmkoľvek právom v oblasti DPH, ktoré ovplyvnil podvod, a teda vrátane práva na vrátenie DPH.

47 Na rozdiel od tvrdenia Komisie tento záver nemožno spochybniť skutočnosťou, že právo na vrátenie DPH má osobitnú povahu, keďže predstavuje korekčný mechanizmus umožňujúci zabezpečiť neutralitu DPH v určitých prípadoch dodaní v rámci Spoločenstva.

48 V tejto súvislosti treba uviesť, že z judikatúry citovanej v bode 44 tohto rozsudku vyplýva, že

centrálna funkcia, ktorú má právo na odpočet, upravené v článku 17 ods. 3 šiestej smernice, v mechanizme DPH s cieľom zabezpečiť úplnú neutralitu dane, nebráni tomu, aby sa toto právo zdaniteľnej osobe zamietlo za predpokladu úasti na podvode (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Bonik, EU:C:2012:774, body 25 až 27 a 37, ako aj Maks Pen, EU:C:2014:69, body 24 až 26). Rovnako osobitná funkcia práva na vrátenie DPH s cieľom zabezpečiť neutralitu DPH nemôže brániť tomu, aby sa za takéhoto predpokladu toto právo zdaniteľnej osobe zamietlo.

49 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy vnútroštátnym orgánom a súdom v zásade prináleží zamietnuť uplatnenie práv upravených šiestou smernicou, ktorých sa dotknutá osoba dovoľáva podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, pokiaľ ide o právo na odpočet DPH týkajúcej sa dodania v rámci Spoločenstva, na oslobodenie od takejto dane alebo na vrátenie takejto dane, aké je sporné vo veci samej.

50 Okrem toho treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry ide o takýto prípad nielen vtedy, ak sa daťového podvodu dopustí samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutou transakciou zúčastňuje na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reazca dodania (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, body 45, 46, 56 a 60, ako aj Bonik, EU:C:2012:774, body 38 až 40).

51 Pokiaľ ide o otázku, či takéto zamietnutie prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom aj v prípade absencie osobitných ustanovení v tomto zmysle vo vnútroštátnom právnom poriadku, treba v prvom rade uviesť, že holandská vláda na pojednávaní trvala na skutočnosti, že v holandskom práve nie sú v súvislosti s prebratím šiestej smernice medzery a že predchádzanie podvodom sa ako všeobecná právna zásada aplikuje pri uplatňovaní vnútroštátnych ustanovení preberajúcich túto smernicu.

52 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vnútroštátnemu súdu prináleží vykladať vnútroštátne právo v čo najväčšej miere z hľadiska znenia a účelu dotknutej smernice s cieľom dosiahnuť výsledok, ktorý táto smernica sleduje, čo vyžaduje, aby urobil všetko, čo je v jeho právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy, ktoré toto právo uznáva (pozri v tomto zmysle rozsudky Adeneler a i., C-212/04, EU:C:2006:443, bod 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 45, et Maks Pen, EU:C:2014:69, bod 36).

53 Preto prináleží vnútroštátnemu súdu určiť, či v holandskom práve tak, ako tvrdí holandská vláda, existujú právne pravidlá, buď ustanovenie alebo všeobecná zásada, podľa ktorých je zneužitie práva zakázané, alebo iné ustanovenia týkajúce sa daťových podvodov alebo daťového úniku, ktoré by bolo možné vykladať v súlade s požiadavkami práva Únie v oblasti boja proti daťovým podvodom tak, ako boli pripomenuté v bodoch 49 a 50 toho rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudky Kofoed, EU:C:2007:408, bod 46, a Maks Pen, EU:C:2014:69, bod 36).

54 Ak by sa však v druhom rade ukázalo, že v tomto prípade vnútroštátne právo neobsahuje takéto pravidlá spôsobilé výkladu, ktorý je s vyššie uvedeným v súlade, nebolo by možné z toho vyvodiť, že vnútroštátne orgány a súdy by v okolnostiach ako vo veci samej nemohli dodržiavať uvedené požiadavky a v prípade podvodu tak odmietnuť výhodu vychádzajúcu z práva upraveného šiestou smernicou.

55 Hoci je pravda, ako tvrdila Italmoda, že podľa ustálenej judikatúry smernica nemôže sama osebe zakladať povinnosti jednotlivcovi, takže členský štát sa na ňu ako takú nemôže voči jednotlivcovi odvolávať (pozri najmä rozsudky Pfeiffer a i., C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 108, a Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, bod 46), zamietnutie uplatnenia práva v dôsledku podvodu tak, ako je to v tomto prípade, nespadá pod prípad, ktorému

sa venovala táto judikatúra.

56 Naopak, ako bolo uvedené v bodoch 43 a 46 tohto rozsudku, toto zamietnutie zodpovedá zásade, podľa ktorej sa nikto nemôže dovoľávať noriem práva Únie podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a uplatňovanie týchto noriem nemožno rozšíriť natoľko, aby pokrylo zneužívajúcu či dokonca podvodnú prax (pozri v tomto zmysle rozsudky Halifax a i., EU:C:2006:121, body 68 a 69, ako aj Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 38).

57 Keďže podvodné alebo zneužívajúce skutočnosti nemôžu zakladať právo upravené právnym poriadkom Únie, zamietnutie výhody na základe – v tomto prípade – šiestej smernice neznamenať uloženie povinnosti dotknutému jednotlivcovi podľa tejto smernice, ale je len jednoduchým dôsledkom konštatovania, že objektívne podmienky vyžadované na účely získania sledovanej výhody, upravené uvedenou smernicou v súvislosti s týmto právom, nie sú v skutočnosti splnené (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, bod 53, ako aj FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 41).

58 Preto ide v tomto prípade skôr o nemožnosť zdaniteľnej osoby dovoľávať sa práva upraveného v šiestej smernici, pričom nie sú splnené objektívne kritériá priznania tohto práva buď z dôvodu podvodu týkajúceho sa transakcie uskutočnenej samotnou zdaniteľnou osobou alebo z dôvodu podvodnej povahy reazca transakcií posudzovaného ako celok, na ktorom sa táto zdaniteľná osoba zúčastnila, ako bolo uvedené v bode 50 tohto rozsudku.

59 V takomto prípade teda nemožno vyžadovať výslovné povolenie na to, aby mohli vnútroštátne orgány a súdy odmietnuť výhodu na základe spoločného systému DPH, pretože tento dôsledok treba považovať za nevyhnutnú súčasť uvedeného systému.

60 Ďalej na rozdiel od tvrdenia Italmoda zdaniteľná osoba, ktorá vytvorila podmienky týkajúce sa nadobudnutia práva len tým, že sa zúčastnila na podvodných transakciách, zjavne nie je oprávnená dovoľávať sa zásad ochrany legitímnej dôvery alebo právnej istoty s cieľom namietať proti zamietnutiu udelenia dotknutého práva (pozri v tomto zmysle rozsudky Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 38, a Halifax a i., EU:C:2006:121, bod 84).

61 Napokon keďže zamietnutie uplatnenia práva vyplývajúceho zo spoločného systému DPH v prípade zapojenia zdaniteľnej osoby do podvodu je len jednoduchým dôsledkom nesplnenia podmienok vyžadovaných v tejto súvislosti príslušnými ustanoveniami šiestej smernice, toto zamietnutie nemá, ako uviedol generálny advokát v bode 60 svojich návrhov, povahu trestu alebo sankcie v zmysle článku 7 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podpísaného v Ríme 4. novembra 1950, alebo článku 49 Charty základných práv Európskej únie (pozri v tomto zmysle rozsudky Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, bod 56; Halifax a i., EU:C:2006:121, bod 93, a Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, bod 43).

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci Spoločenstva uplatnenie práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo v rámci reazcy dodaní.

O druhej otázke

63 Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v súvislosti s prípadnou

povinnosťou zamietnuť právo na oslobodenie od DPH, odpoveť DPH alebo vrátenie DPH, ktorá bola opísaná v rámci prvej prejudiciálnej otázky, v podstate pýta Súdneho dvora na relevantnosť okolností, za ktorých na jednej strane k podvodu v oblasti DPH došlo v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa požiadalo o uplatnenie týchto rôznych práv, a na druhej strane dotknutá zdaniteľná osoba v tomto druhom členskom štáte dodržala formálne podmienky stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi na uplatnenie uvedených práv.

64 V tejto súvislosti, ako už bolo uvedené v bode 50 tohto rozsudku, sa podľa ustálenej judikatúry za podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ktoré môže vo vzťahu k nej viesť k zamietnutiu práva upraveného šiestou smernicou, považuje nielen situácia, keď sa daňového podvodu okamžite dopustí sama táto zdaniteľná osoba svojím vlastným konaním, ale aj situácia, keď zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa vykonaným nadobudnutím alebo dodaním zúčastňovala na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reazca dodania (pozri najmä rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, body 45, 46 a 56; Mahagében a Dávid, EU:C:2012:373, bod 46, ako aj Bonik, EU:C:2012:774, bod 40).

65 Neexistuje žiadny objektívny dôvod umožňujúci dospieť k záveru, že by to bolo inak len z dôvodu, že reazec dodania dotknutý podvodom sa uskutočnil v dvoch alebo viacerých členských štátoch alebo že k transakcii, ktorou bol spáchaný podvod v oblasti DPH, došlo v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom zdaniteľná osoba zapojená do podvodného vykonania dotknutých transakcií neoprávnenie žiada o uplatnenie práva vychádzajúceho zo šiestej smernice.

66 Rovnako by bolo v súvislosti so zamietnutím uplatnenia práva upraveného šiestou smernicou ako také irelevantné konštatovanie, že len z hľadiska právneho poriadku členského štátu, ktorý má rozhodnúť o priznaní tohto práva, sa podmienky upravené v tejto súvislosti zdajú splnené, keďže ako bolo práve uvedené, zapojenie do podvodu v oblasti DPH môže spočívať vo vedomej úasti, alebo v úasti, ktorá mala byť vedomá, na reazci transakcií, v rámci ktorých iný hospodársky subjekt neskoršou transakciou, ktorá sa uskutočnila v inom členskom štáte, dovŕšil tento podvod.

67 Okrem toho ako správne uviedla holandská vláda, podvod v oblasti DPH typu „koloto“, o aký ide vo veci samej, ktorý sa vykonáva pri dodaniach v rámci Spoločenstva, je často charakterizovaný skutočnosťou, že z hľadiska členského štátu posudzovaného izolovane sa podmienky vyžadované na dovolávanie sa uplatnenia práva v oblasti DPH zdajú splnené, keďže práve z osobitnej kombinácie transakcií uskutočnených vo viacerých členských štátoch vyplýva podvodná povaha týchto transakcií posudzovaných ako celok.

68 Okrem toho žiadny iný výklad ako ten, ktorý je uvedený vyššie, by nebol v súlade s cieľom boja proti daňovým podvodom, ktorý je uznaný a podporovaný šiestou smernicou (pozri najmä rozsudok Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, bod 50).

69 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe, ktorá vedela alebo mala vedieť, že transakciou, ktorú uvádza ako základ svojho práva na odpoveť DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, sa zúčastnila na podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo v rámci reazca dodaní, možno zamietnuť uplatnenie týchto práv bez ohľadu na skutočnosť, že k tomuto podvodu došlo v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa požiadalo o uplatnenie týchto práv, a že táto zdaniteľná osoba v tomto druhom členskom štáte dodržala formálne podmienky stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi na uplatnenie uvedených práv.

O tretej otázke

70 S prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku, ktorá bola položená len za predpokladu, že odpoveď na prvú otázku bude záporná.

O trovách

71 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účasníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

- 1. Prejudiciálne otázky, ktoré Hoge Raad der Nederlanden položil vo veciach C-163/13 a C-164/13, sú neprípustné.**
- 2. Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenená a doplnená smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci Spoločenstva uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od tejto dane alebo práva na vrátenie tejto dane, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reazca dodaní.**
- 3. Šiesta smernica 77/388, zmenená a doplnená smernicou 95/7, sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe, ktorá vedela alebo mala vedieť, že transakciou, ktorú uvádza ako základ svojho práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od tejto dane alebo práva na vrátenie tejto dane, sa zúčastnila na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reazca dodaní, možno zamietnuť uplatnenie týchto práv bez ohľadu na skutočnosť, že k tomuto podvodu došlo v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa požiadalo o uplatnenie týchto práv, a že táto zdaniteľná osoba v tomto druhom členskom štáte dodržala formálne podmienky stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi na uplatnenie uvedených práv.**

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.